

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 23 decembrie 2015(1)

Cauza C-520/14

Gemeente Borsele

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

[cerere de decizie preliminară formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos (Țările de Jos))]

„Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE – Persoană impozabilă – Activitate economică – Transportul elevilor efectuat la solicitarea unei municipalități – Contribuția financiară plătită de părinți municipalității în funcție de venitul realizat de aceștia”

I – Introducere

1. Municipalitățile olandeze par a fi bine administrate. În orice caz, cel puțin o parte dintre administrațiile acestora caută frecvent moduri de a face economie la impozite pentru binele cetățenilor lor. Întrucât acest lucru intră câteodată în conflict cu administrația fiscală a Țărilor de Jos, Curtea de Justiție a fost sesizată deja de mai multe ori cu cereri de decizie preliminară care au avut ca obiect interpretarea legislației Uniunii privind taxa pe valoarea adăugată (TVA)(2).
2. În prezenta cauză se ridică problema dacă organizarea transportului elevilor la școală de către municipalitatea Borsele reprezintă o activitate supusă la plata TVA-ului. Acest tratament fiscal este expresia voinței municipalității, care, prin dreptul la deducerea aferentă acestei activități, urmărește economisirea unei părți importante din TVA-ul pe care l-a plătit statului pentru prestațiile întreprinderilor de transport care efectuau serviciul de transport școlar.
3. Astfel, din punctul de vedere al legislației privind taxa pe valoarea adăugată, trebuie clarificată problema dacă municipalitatea Borsele a desfășurat o „activitate economică”. Curtea a analizat deja de câteva ori definiția acestei noțiuni, în special în legătură cu activitățile desfășurate de stat sau cvasistatale(3). Cu toate acestea, criteriile stabilite în jurisprudență necesită lămuriri suplimentare.

II – Cadrul juridic

4. Perceperea TVA-ului în Uniune este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în

continuare „Directiva TVA”)(4). A ?asea directiv?(5), aplicabil? pân? la 31 decembrie 2006, nu este relevant? în mod direct în procedura principal?. Totu?i, având în vedere c? dispozi?iile celor dou? directive sunt în mare parte identice(6), în prezenta cauz? trebuie s? se ?in? seama ?i de jurispruden?a pe care Curtea a consacrat-o celei de a A ?asea directive.

5. Conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supus? TVA?ului „prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”.

6. No?iunea „persoan? impozabil?” este definit? la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA [fostul articol 4 alineatele (1) ?i (2) din A ?asea directiv?] astfel:

„(1) «Persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective.

Orice activitate a produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii, inclusiv activit??ile miniere ?i agricole ?i activit??ile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerat? «activitate economic?». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerat? activitate economic?.”

7. Articolul 13 alineatul (1) din Directiva TVA [fostul articol 4 alineatul (5) primul, al doilea ?i al treilea paragraf din A ?asea directiv?] cuprinde o norm? special? pentru activit??ile desf??urate de stat:

„(1) Statele, autorit??ile regionale ?i locale ?i alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activit??ile sau opera?iunile în care se angajeaz? ca autorit??i publice, chiar ?i atunci când colecteaz? taxe, redeven?e, contribu?ii sau pl??i în leg?tur? cu activit??ile sau opera?iunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajeaz? în asemenea activit??i sau opera?iuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activit??ile sau opera?iunile respective în m?sura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determin? denatur?ri semnificative ale concuren?ei.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce prive?te activit??ile prev?zute în anexa I, cu condi?ia ca activit??ile respective s? nu fie efectuate la o scar? neglijabil?.”

8. La punctul 5 din anexa I la Directiva TVA, punct la care se face referire în cuprinsul articolului 13 alineatul (1) al treilea paragraf, este enumerat? activitatea „transport de persoane”.

III – Litigiul principal

9. Litigiul principal are ca obiect TVA?ul datorat de municipalitatea olandez? Borsele (denumit? în continuare „municipalitatea”) pentru luna decembrie 2008, precum ?i cotiza?iile din fondul olandez de compensare a taxei pe valoarea ad?ugat? care se cuvin municipalit??ii pentru anul 2008.

10. În anul ?colar 2008/2009, municipalitatea a organizat transportul anumitor elevi care locuiau în regiune c?tre ?colile de care ace?tia apar?ineau. În acest scop, a încheiat contracte cu diverse întreprinderi de transport, care au facturat municipalit??ii serviciile de transport efectuate, emi?ând facturi care includeau TVA?ul. Pentru aceste servicii, municipalitatea a pl?tit 458 231 de euro.

11. Municipalitatea a încasat contribuții de la persoane care au solicitat efectuarea transportului școlar. Cuantumul acestora se stabilea în cazul distanțelor cuprinse între 6 și 20 de kilometri în funcție de prețul care s-ar fi plătit în cadrul transportului public de călători pentru o distanță de 6 kilometri; în cazul distanțelor mai mari de 20 de kilometri, se ținea seama și de veniturile persoanelor. În final, numai o treime dintre persoane au plătit această contribuție. În anul 2008, cuantumul total al acestor contribuții a fost de 13 958 de euro.

12. Municipalitatea consideră că activitatea pe care o desfășoară în cadrul transportului școlar este supusă la plata TVA-ului. Aceasta afirmă că, pe de o parte, trebuie să plătească TVA pentru contribuția de 13 958 de euro plătită de persoane, iar pe de altă parte, are dreptul de deducere a cotei de TVA aferente sumei de 458 231 de euro, facturată de către întreprinderea de transport pentru transportul școlar efectuat. Astfel, municipalitatea ar trebui să îi fie rambursat impozitul. Administrația fiscală olandeză consideră însă că organizarea transportului școlar de către municipalitate nu este supusă impozitului pe cifra de afaceri, întrucât nu reprezintă o activitate economică.

IV – Procedura în fața Curții

13. Întrucât Hoge Raad der Nederlanden, care a fost investit cu soluționarea litigiului, consideră că în speță este relevantă legislația fiscală a Uniunii, aceasta a adresat Curții la 18 noiembrie 2014, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

„Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că o municipalitate trebuie calificată drept persoană impozabilă în sensul acestei directive, în privința activității de transport școlar, în temeiul unui regulament municipal precum cel descris în hotărâre? Pentru a răspunde la această întrebare, regulamentul municipal trebuie luat în considerare în integralitatea sa sau fiecare serviciu de transport trebuie apreciat separat? În ipoteza în care aprecierea trebuie efectuată separat, este necesar să se diferențieze între transportul școlar pe o distanță între 6 și 20 de kilometri și cel efectuat pe o distanță mai mare de 20 de kilometri?”

14. În procedura desfășurată în fața Curții au depus observații scrise Regatul Țărilor de Jos, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia Europeană. Pe lângă aceste părți, la ședința din 26 noiembrie 2015 a luat parte și municipalitatea.

V – Apreciere juridică

15. Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere dorește să se stabilească în ce măsură municipalitatea care a organizat transportul școlar a acționat în prezenta cauză în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA și dacă, în această calitate, este sau nu este supusă la plata TVA-ului.

16. Conform primului paragraf al acestui alineat, stabilirea calității de persoană impozabilă depinde de îndeplinirea a două condiții. În primul rând, este necesar ca municipalitatea să fi exercitat o „activitate economică” și, în al doilea rând, să fi desfășurat această activitate „în mod independent”. În speță este pusă în discuție numai prima dintre aceste două condiții, și anume dacă prin organizarea transportului școlar municipalitatea a desfășurat o activitate economică.

17. Definiția legală a noțiunii de activitate economică se regăsește la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. Potrivit acestui articol, este considerată activitate economică – în măsura în care acest lucru este relevant în cauză(7) – „orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și

activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale”.

18. La prima vedere, această definiție este foarte restrânsă pentru prezenta cauză. Pornind numai de la modul de redactare, este îndoielnic ca o municipalitate să poată fi inclusă în vreuna dintre categoriile de întreprinderi și profesii enumerate la acest articol. În jurisprudența sa constantă, Curtea interpretează însă foarte larg noțiunea de activitate economică⁽⁸⁾, iar această interpretare este confirmată în speță și de norma specială de la articolul 13 din Directiva TVA privitoare la activitățile desfășurate de stat.

19. Într-adevăr, articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede că organismele de drept public – printre care se numără în mod explicit și municipalitățile – nu sunt considerate persoane impozabile în măsura în care acționează în calitate de autorități publice. Prin urmare, această normă conține prezumția că și statul și diferitele organisme de drept public ale acestuia pot desfășura activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, putând fi astfel supuse TVA-ului. În cauză, unde este vorba despre organizarea de către stat a transportului de persoane, acest lucru rezultă în mod direct din articolul 13 alineatul (1) al treilea paragraf coroborat cu punctul 5 din anexa I la Directiva TVA. Potrivit acestui articol, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile – chiar și în cazul în care, potrivit primului paragraf al acestui alineat, acționează în calitate de autorități publice –, în măsura în care transporturile de persoane nu sunt efectuate la o scară neglijabilă.

20. Totuși, din ultima dispoziție menționată nu se poate trage concluzia că activitatea de transport de persoane conferă automat organismului de drept public care desfășoară această activitate calitatea de persoană impozabilă, întrucât Curtea a subliniat în mod repetat că aplicarea normei speciale de la articolul 13 din Directiva TVA cu privire la activitățile desfășurate de stat este condiționată de desfășurarea efectivă a unei activități economice într-un caz concret⁽⁹⁾. Așadar, numai atunci când efectuează transport de persoane care constituie, în același timp, o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1), un organism de drept public acționează în calitate de persoană impozabilă conform punctului 5 din anexa I și articolului 13 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA, chiar dacă realizează transportul de persoane în calitate de autoritate publică.

21. Întrucât orice altă interpretare ar lipsi de obiect ultima dispoziție menționată, din aceasta trebuie să se concluzioneze, cel puțin în vederea prezentei examinări, că transportul de persoane organizat de stat poate să reprezinte o activitate economică. Trebuie însă clarificat în continuare când este întâlnită această ipoteză într-un caz concret.

A – *Observație preliminară privind scopul impozitării activităților desfășurate de stat*

22. Prezenta cauză reprezintă un prilej de analiză a împrejurărilor în care o activitate desfășurată de stat reprezintă, în sine, o activitate economică și, prin urmare, poate fi supusă TVA-ului.

23. Astfel cum a constatat într-un alt context avocatul general Jacobs, scopul percepției TVA-ului pentru activitățile economice desfășurate de stat nu este evident de la început. Aspectul că diferite organisme ale statului au calitatea de beneficiare sau de plătitoare de TVA nu reprezintă în final decât o modalitate complicată de a asigura redistribuirea veniturilor între autoritățile publice(10). La fel se întâmplă și în prezenta cauză. Avantajul sau inconvenientul pe care îl reprezintă pentru municipalitate impozitarea activităților sale reprezintă concomitent un inconvenient, respectiv un avantaj pentru veniturile fiscale obținute de administrația fiscală olandeză. În consecință, în privința finanțelor publice olandeze în ansamblul lor, nu este important dacă activitatea desfășurată de municipalitate în prezenta cauză este sau nu este supusă TVA-ului.

24. Cu toate acestea, astfel cum rezultă *per a contrario* din norma specială de la articolul 13 din Directiva TVA, legiuitorul Uniunii a decis să supună în principiu TVA-ului și activitățile desfășurate de stat, în măsura în care sunt activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. Această decizie se bazează pe două motive întemeiate.

25. În primul rând, impozitarea activităților economice a statului are ca scop prevenirea denaturărilor concurenței ca urmare a TVA-ului. În cazul în care autoritățile statului prestează servicii în concurență cu cele prestate de întreprinderi private, cele dintâi ar avea un avantaj concurențial considerabil dacă activitățile lor nu ar fi supuse TVA-ului. În plus, acest motiv care privește impozitarea activităților economice ale statului este avut în vedere și de norma specială de la articolul 13 din Directiva TVA. Astfel, prin primul paragraf al acestui alineat se scutesc de la plata TVA-ului activitățile economice pe care statul le desfășoară în calitate de autoritate publică, însă prin al doilea și al treilea paragraf se limitează efectul acestei scutiri în cazurile în care există pericol de denaturare a concurenței pe respectiva piață.

26. În al doilea rând, activitatea economică a statului trebuie impozitată și pentru a crea o bază fiscală cât mai uniformă pentru perceperea TVA-ului. Potrivit considerentului (5) al Directivei TVA, taxa trebuie percepută „într-un mod cât mai general posibil”. În final, având în vedere sistemul de percepere a taxei, este impozitat în principiu numai consumul final(11), iar potrivit jurisprudenței, doar consumatorul final trebuie taxat(12). În cazul în care statul prestează servicii care determină un astfel de consum final de bunuri, rezultă că măcar o parte din acest consum final asigurat de stat nu va fi impozitat dacă pentru respectiva activitate economică pe care statul o desfășoară nu s-ar percepe TVA. Acest aspect este important și din perspectiva resurselor proprii ale Uniunii, care sunt alimentate parțial din TVA(13).

27. Jurisprudența Curții reflectă în mod clar faptul că supunerea la plata TVA-ului a activităților de stat nu este de la sine înțeleasă, ci, dimpotrivă, necesită o motivare specială. În această jurisprudență, examinarea aspectului dacă, în concret, o activitate de stat sau o activitate desfășurată pentru stat reprezintă o activitate comercială în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA este realizată, spre deosebire de activitatea unui privat, pe baza unor criterii vdit mai stricte(14). Acest lucru este întemeiat. În cadrul respectivei examinări trebuie avute întotdeauna în vedere ambele motive speciale prezentate anterior care privesc necesitatea de a impozita activitățile de stat, pentru a se garanta faptul că „autoimpozitarea” autorităților publice are deopotrivă sens într-un caz concret.

B – Premisele unei activități comerciale

28. În acest context, trebuie să se clarifice aspectul dacă, în speță, organizarea transportului școlar de către o municipalitate reprezintă o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

29. În prealabil, trebuie analizat? obiec?ia Comisiei conform c?reia municipalitatea nu ar fi putut ac?iona în cadrul unei activit??i economice decât în cazul în care ar fi încasat TVA de la p?rin?ii elevilor pentru organizarea transportului ?colar. Acest fapt nu rezult? îns? din expunerea faptelor de c?tre instan?a de trimitere.

30. Respectiva apreciere a Comisiei se bazeaz? îns? pe o neîn?elegere. Faptul c? o persoan? ac?ioneaz? în cadrul unei activit??i economice trebuie apreciat independent de împrejurarea c? a facturat sau nu a facturat TVA. Dimpotriv?, trebuie s? se examineze mai degrab? dac? includerea sau omiterea TVA?ului a fost realizat? în mod întemeiat, fapt care depinde printre altele de aspectul dac? activitatea sa trebuie calificat? drept una economic? în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. În caz contrar, orice persoan? imposibil? ar putea eluda obliga?ia de plat? a TVA?ului prin simplul fapt c? nu factureaz? TVA clien?ilor s?i.

1. Prestarea de servicii

31. Regatul ??rilor de Jos repune în discu?ie existen?a unei activit??i economice în prezenta cauz?, invocând mai întâi faptul c?, în opinia sa, municipalitatea nu a prestat niciun serviciu în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

32. Într?adev?r, trebuie s? fim de acord cu Regatul ??rilor de Jos în ceea ce prive?te aspectul c? nu poate exista o activitate economic? în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA cât timp prin exercitarea unei anumite activit??i nu este întrunit? niciuna dintre faptele generatoare de impozite prev?zute la articolul 2 din Directiva TVA. În acest sens trebuie în?elese ?i trimiterile reiterate ale Cur?ii la faptele generatoare prev?zute la articolul 2 în cadrul interpret?rii articolului 9 din Directiva TVA(15).

33. Într?adev?r, în spe?? trebuie avut în vedere numai faptul generator prev?zut la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, conform c?ruia este supus? TVA?ului prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros. Pornind de la aceast? prevedere, pentru a re?ine o activitate economic? a municipalit??ii, este indispensabil ca aceasta s? fi efectuat în cadrul organiz?rii transportului ?colar prest?ri de servicii în sensul defini?iilor aferente prev?zute la articolele 24 ?i 25 din Directiva TVA.

34. În m?sura în care Regatul ??rilor de Jos pune îns? în discu?ie existen?a unor astfel de presta?ii invocând faptul c? prin organizarea transportului ?colar municipalitatea îndepline?te doar o obliga?ie legal?, este suficient? trimiterea la articolul 25 litera (c) din Directiva TVA, conform c?ruia un serviciu supus TVA?ului poate fi prestat ?i „potrivit legii”. Din acest motiv, Curtea a stabilit deja c? pentru a prezuma existen?a unei activit??i economice este lipsit de relevan?? dac? o activitate const? în exercitarea unor func?ii conferite ?i reglementate prin lege, într?un scop de interes general(16).

35. În plus, Regatul ??rilor de Jos a precizat, pe de alt? parte, c?, în spe??, condi?iile în care sunt prestate serviciile sunt diferite de cele descrise de instan?a de trimitere. Astfel cum rezult? din articolul 4 din Legea privind înv???mântul primar olandez? ?i din dispozi?iile corespunz?toare adoptate de municipalitate privind punerea în aplicare a acestei legi, municipalitatea nu presteaz? servicii c?tre p?rin?ii elevilor. Aceasta întrucât p?rin?ii nu au nici dreptul de a solicita municipalit??ii s? organizeze transportul copiilor ?i nici nu au pl?tit municipalit??ii bani pentru acest transport. Dimpotriv?, p?rin?ii nu pot decât s? cear? municipalit??ii s? contribuie la finan?area costurilor de transport suportate de c?tre p?rin?i.

36. Întrucât în cadrul sesiz?rii cu o cerere de decizie preliminar? Curtea nu este competent? s? verifice nici veridicitatea situa?iei de fapt din litigiul principal expus? în trimiterea preliminar?(17) ?i

nici modul în care instanța de trimitere interpretează dreptul național(18), pentru a răspunde întrebărilor preliminare, trebuie să se pornească de la condițiile în care sunt prestate serviciile, astfel cum au fost prezentate de instanța de trimitere. Conform expunerii instanței, municipalitatea a înscrinat diferite întreprinderi de transport, pe care le-a plătit pentru prestarea acestor servicii. La cererea părinților elevilor, municipalitatea le-a pus la dispoziție aceste servicii de transport. Pentru aceasta, municipalitatea ar avea, după caz, dreptul de a pretinde părinților să contribuie la plata serviciilor.

37. Pornind de la aceste date furnizate de instanța de trimitere, prin organizarea transportului școlar, municipalitatea a prestat, aadar, servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Prin urmare, nu se pune în discuție caracterul comercial al activității sale.

2. Obținerea de venituri

38. Potrivit jurisprudenței, o activitate trebuie considerată economică doar atunci când este desfășurată în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate(19).

39. În unele cauze, Curtea a precizat, referitor la această condiție, că activitatea trebuie să prezinte caracter permanent și să fie efectuată „în schimbul unei remunerații”(20). Curtea s-a referit totuși în mod expres la dispoziția articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA, potrivit căreia exploatarea unui bun reprezintă o activitate economică atunci când este realizată „în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate”. Astfel, această cerință trebuie avută în vedere nu doar în cazul exploatarea unui bun, ci și în cazul tuturor activităților(21).

40. În speță, nu este pus în discuție caracterul continuu al activității desfășurate de municipalitate, ci doar aspectul dacă aceasta a organizat transportul școlar, astfel cum se arată în jurisprudență, în scopul obținerii de venituri, altfel spus cu titlu oneros.

41. Regatul Țărilor de Jos și Comisia consideră că, în orice caz, nu se poate aprecia că activitatea desfășurată de municipalitate are caracter economic întrucât serviciul de transport școlar nu a fost organizat cu titlu oneros. Astfel, contribuțiile pe care părinții elevilor le-au plătit municipalității nu aveau nicio legătură cu costul prestării acestui serviciu. În acest scop, invocă o hotărâre referitoare la un litigiu între Comisie și Finlanda, în cadrul căreia Curtea nu a recunoscut caracterul economic al unei activități desfășurate de stat, considerând că în ceea ce privește valoarea efectivă a prestațiilor s-a cerut numai o retribuție parțială, al cărei quantum depindea de veniturile și de patrimoniul beneficiarului acestora(22).

42. În schimb, Regatul Unit arată că acea hotărâre conține o contradicție față de Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, în care Curtea a precizat că și o retribuție stabilită sub nivelul prețului de cost este de natură să creeze prezumția unei operațiuni efectuate cu titlu oneros(23).

a) Legătura dintre contraprestație și obținerea de venituri

43. Opiniile diferite prezentate mai sus arată faptul că, pentru a fi înțelese corect, hotărârile citate ale Curții necesită o analiză diferențiată.

44. Astfel, trebuie să se facă diferența între obținerea de venituri, care reprezintă condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1), și contraprestația plătită pentru un serviciu sau o livrare singulară de bunuri, care reprezintă, potrivit articolului 2, o condiție pentru impozitare și pe baza căreia se stabilește și baza de impozitare potrivit articolului 73 din Directiva TVA.

45. În ceea ce privește constatarea caracterului oneros al unei prestări de servicii în conformitate cu faptul generator prevăzută la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA,

Curtea a clarificat într-adevăr în Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck faptul că o prestare de servicii sau o livrare de bunuri este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, atunci când prețul cerut este inferior costului real(24). De asemenea, nu există niciun motiv pentru a scuti de TVA vânzările efectuate sub costul real care, în anumite condiții, sunt necesare și raționale în contextul vieții economice. Nici stabilirea prețului în funcție de venitul sau de patrimoniul clientului, așa cum se întâmplă, de exemplu, în cazul reducerilor acordate studenților sau pensionarilor, nu poate să conducă la o scutire de TVA.

46. Același lucru este valabil, fără îndoială, și pentru determinarea contraprestației în cadrul bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Potrivit unei jurisprudențe constante, „contrapartida” relevantă conform articolului 73 din Directiva TVA reprezintă o „valoare subiectivă”, adică valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective(25). Astfel, Curtea subliniază în mod expres faptul că impozitul se calculează întotdeauna în funcție de contraprestația din fiecare caz în parte, iar nu în funcție de valoarea „obiectivă” a serviciului sau bunului livrat. Aceasta rezultă *a contrario* în mod clar și din dispoziția articolului 80 din Directiva TVA, care permite statelor membre ca în anumite cazuri să considere ca bază de impozitare valoarea obiectivă de piață a prestației(26) în locul contrapartidei efectiv obținute.

47. Dimpotrivă, pentru a stabili dacă o activitate trebuie clasificată drept economică în sensul articolului 9 alineatul (1) se aplică alte criterii.

48. Astfel, raportat la articolul 9 alineatul (1), Curtea pare a examina în Hotărârea Comisia/Finlanda, citată anterior, condiția privind aspectul dacă statul desfășoară activitatea „cu titlu oneros” și, astfel, în vederea obținerii de venituri, într-o manieră care lasă să se înțeleagă că ține cont de faptele generatoare prevăzute la actualul articol 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA(27). Totuși, astfel cum rezultă din versiunea în limba franceză, în care a avut loc deliberarea, Curtea nu pornește în niciun caz de la premisa unei identități conceptuale a noțiunii de remunerație folosite în cele două prevederi(28). Dimpotrivă, atunci când se referă la definiția activității economice, Curtea amintește pe alocuri că activitatea este efectuată „în schimbul unei remunerații” pentru simplul motiv că, așa cum am văzut deja, premisa unei activități economice este obținerea de venit. Dar nu se pot obține venituri dacă activitatea este desfășurată exclusiv cu titlu gratuit(29).

49. Curtea nu se referă la aceeași situație atunci când, în cadrul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, vorbește despre „remunerație” în Hotărârea Comisia/Finlanda și atunci când interpretează noțiunea „titlu oneros” în Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA. Chiar dacă adesea se așteaptă aceleași rezultate, este necesar să se facă o delimitare netă între noțiunea „titlu oneros” în interpretarea articolului 2, pe de o parte, și noțiunea „remunerație” referitoare la obținerea de venituri în interpretarea articolului 9 din Directiva TVA, pe de altă parte. În acest mod sunt rezolvate și contradicțiile aparente din jurisprudența Curții(30).

50. Rezumând, se poate spune că, pe de o parte, atunci când pentru o anumită activitate nu se cere *nicio* contraprestație în sensul faptelor generatoare de la articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA, nu poate fi vorba nici despre o activitate economică, întrucât prin această activitate nu se obțin venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA. Pe de altă parte, din perspectivă jurisprudențială, împrejurarea că o persoană impozabilă pretinde o remunerație, în sensul faptelor generatoare, în cadrul activității pe care o desfășoară, nu este suficientă pentru a se constata, astfel cum impune articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, că activitatea sa are ca scop și obținerea de venituri și pentru a se reține astfel existența unei activități economice(31).

b) Obținerea de venituri în prezenta cauz?

51. Astfel, în prezenta cauz? trebuie s? se verifice aspectul dac? municipalitatea organizeaz? transportul ?colar în scopul ob?inerii de venituri.

– Contrapresta?ia în sensul faptului generator

52. În primul rând, contrapresta?ia nu poate fi negat? pentru simplul motiv c? municipalitatea nu desf??oar? activitatea de transport cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, ci, în realitate, se întâmpl? chiar contrariul.

53. O presta?ie efectuat? cu titlu oneros în sensul faptelor generatoare de la articolul 2 alineatul (1) literele (a) ?i (c) din Directiva TVA presupune, potrivit unei jurispruden?e constante, doar existen?a unei leg?turi directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ?i o contrapresta?ie primit? în mod real de persoana impozabil?(32). Pentru aceasta este necesar numai un raport juridic între prestator ?i beneficiar în cadrul c?ruia au loc presta?ii reciproce(33), precum ?i condi?ionarea reciproc? dintre presta?ie ?i contrapresta?ie(34).

54. În m?sura în care o treime dintre p?rin?i trebuie s? pl?teasc? o contribu?ie pentru transportul ?colar, aceste cerin?e sunt în mod evident îndeplinite. Astfel cum rezult? ?i din Hot?rârea Hotel Scandic Gåsabäck, citat? anterior, faptul c? municipalitatea a cerut contrapresta?ii a c?ror valoare se situeaz? sub costul real nu se opune aprecierii c? aceste opera?iuni s?au desf??urat cu titlu oneros(35). Prin urmare, organizarea de c?tre municipalitate a transportului ?colar nu se realizeaz? exclusiv cu titlu gratuit.

– Obținerea de venituri în sens restrâns

55. Astfel cum am ar?tat deja, existen?a unei contrapresta?ii în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu este suficient? pentru a stabili c? o activitate este desf??urat? în scopul ob?inerii de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA.

56. În spe??, existen?a unei activit??i desf??urate în scopul ob?inerii de venituri este îndoielnic? în special pentru motivul c?, în Hot?rârea Comisia/Finlanda, Curtea a negat caracterul economic al unei activit??i desf??urate de o autoritate public? în domeniul asisten?ei juridice, motivând c? pentru aceast? activitate s?a cerut numai o retribu?ie par?ial?, al c?rei quantum a depins de veniturile ?i de patrimoniul beneficiarilor acestor servicii. Situa?ia din prezenta cauz? are o configura?ie asem?nătoare.

57. Cu toate acestea, în hot?rârea men?ionat?, Curtea invoc? în principal faptul c? retribu?ia cerut? în schimbul serviciului a reprezentat numai o parte din onorariul stabilit prin lege pentru serviciile de asisten?? juridic?(36). Totu?i, în spe??, nu se poate afirma c? exist? un pre? de transport stabilit prin lege.

58. Curtea pare s? î?i întemeieze totu?i solu?ia în spe?a men?ionat? pe faptul c? quantumul retribu?iei a depins de veniturile ?i de patrimoniul persoanelor care au beneficiat de serviciile de asisten?? juridic?(37). În prezenta cauz?, o astfel de dependen?? exist? cel pu?in par?ial, în privin?a veniturilor p?rin?ilor.

59. În plus, în respectiva hot?râre, Curtea a considerat c? lipsa caracterului economic al activit??ii este confirmat? de faptul c? veniturile nu au acoperit decât o frac?iune din costurile aferente prest?rii serviciilor de asisten?? juridic?(38). Exact aceea?i situa?ie se reg?se?te ?i în prezenta cauz?. Municipalitatea prime?te din partea p?rin?ilor numai o indemniza?ie par?ial?,

reprezentând 3 % din costurile pe care trebuie să le acopere pentru furnizarea transportului școlar.

60. Deși se pot stabili astfel similitudini neîndoielnice între cele două cauze, în speță nu se poate respinge *tale quale* faptul că activitatea municipalității nu servește – cel puțin parțial – și la obținerea de venituri, având în vedere că în special obținerea propriu-zisă de venituri nu trebuie confundată cu intenția de a obține profit, care, potrivit jurisprudenței, nu reprezintă un criteriu pentru prezumția că activitatea este una economică(39).

61. Totuși, aspectul care nu a fost menționat de Curte în mod explicit în Hotărârea Comisia/Finlanda, dar care a stat în cele din urmă la baza deciziei sale, este acela că lipsește o condiție specială implicită a unei activități în scopul obținerii de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA, și anume participarea pe piață.

– Participarea pe piață

62. În Hotărârea SPÖ Landesorganisation Kärnten, Curtea a negat obținerea de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA, întrucât prin activitatea desfășurată respectiva organizație de partid nu a participat pe o piață(40). De asemenea, în hotărâri ulterioare, Curtea a negat existența activităților economice ale unor autorități publice, întrucât nu s-a putut constata o participare pe piață(41).

63. Această cerință privind participarea pe piață este confirmată și completată de faptul că, pentru a stabili natura economică a unei activități, Curtea are în vedere și aspectul dacă o activitate este exercitată la fel cum este exercitată în mod obișnuit o activitate economică corespunzătoare. În acest sens este necesară în special o comparație cu activitatea obișnuită a unuia dintre grupurile profesionale menționate la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf prima teză din Directiva TVA(42).

64. În speță nu se poate constata însă o astfel de participare tipică pe piață a municipalității. Prin activitatea pe care o desfășoară, municipalitatea nu oferă servicii pe piața generală a serviciilor de transport. Dimpotrivă, ea apare concomitent și în ipostaza de consumator final al acestor servicii prestate de întreprinderi de transport, ale căror servicii le pune la dispoziția părinților elevilor numai în cadrul interesului public, chiar dacă percepe o contribuție financiară parțială în acest temei.

65. Acest lucru este dovedit în special de împrejurarea că, prin contribuțiile încasate de la părinți pentru serviciile contractate, municipalitatea nu recuperează decât un procent redus din cheltuielile pentru serviciile prestate. Acest comportament nu este tipic pentru un participant pe piață. În acest sens, Curtea a arătat în mod clar în jurisprudența sa că există o anumită legătură între *cuantumul* unei contraprestații și existența unei activități economice(43). Curtea a confirmat tocmai această legătură în Hotărârea Comisia/Finlanda(44).

66. Astfel, o activitate care, ținând seama de structura cheltuielilor individuale și a prețurilor, poate conduce, în cadrul sistemului normal al taxei pe valoarea adăugată, numai la rambursări de taxe nu conduce la impozitarea valorii adăugate, deoarece din punct de vedere structural această valoare nu poate fi produsă.

67. Pentru niciunul dintre cele două motive menționate anterior pentru identificarea în scopuri privind aplicarea TVA-ului la activitățile de stat(45) nu se impune în prezenta cauză impozitarea organizării transportului școlar de către municipalitate.

68. În primul rând, nu se pot constata denaturări ale concurenței – chiar dacă această împrejurare, ca element de fapt, trebuie stabilit de instanța de trimitere – ca urmare a neaplicării

TVA-ului. Faptul c? p?rin?ii nu utilizeaz? serviciile întreprinderilor de transport private datorit? faptului c? astfel de servicii de transport pot fi puse la dispozi?ie de c?tre municipalitate nu este rezultatul neaplic?rii TVA-ului, ci al faptului c? municipalitatea încaseaz? de la p?rin?i contribu?ii al c?ror cuantum pare s? se situeze sub pre?ul de pia?? al serviciilor de transport echivalente, în m?sura în care chiar impune plata unor contribu?ii. Dimpotriv?, impozitarea acestei activit?i ar înr?ut?i ?i mai mult situa?ia concuren?ial? a întreprinderilor din sectorul privat, deoarece, prin apari?ia unui excedent structural permanent de TVA achitat în amonte, municipalitatea ar putea reduce în continuare cuantumul contribu?iilor pl?tite de p?rin?i.

69. În al doilea rând, baza fiscal? a TVA-ului sub forma impozit?rii consumului final poate fi stabilit? cu exactitate în spe?? numai în cazul în care activitatea municipalit?ii *nu* este impozitat?. Astfel, dac? organizarea transportului ?colar de c?tre municipalitate, pentru efectuarea c?ruia aceasta apeleaz? la întreprinderi de transport externe, ar fi supus? la plata TVA-ului, impozitul ar fi prelevat, în temeiul deducerilor, în final numai raportat la baza de impozitare constituit? din contribu?iile pl?tite de p?rin?i. Aceste contribu?ii nu reprezint? îns? decât o frac?iune din pre?ul de pia?? al acestor servicii de transport, deoarece contribu?iile nu reprezint? decât 3 % din costurile aferente efectu?rii transportului de c?tre întreprinderile externe. În cele din urm?, consumul final al acestor servicii de transport ar fi în esen?? scutit de TVA. Pentru a împiedica aceast? practic? ?i pentru a percepe TVA pentru serviciile de transport la pre?ul de pia?? al acestora, impozitarea final? trebuie s? se realizeze asupra prest?rilor de servicii primite de municipalitate. Aceasta presupune îns? ca organizarea transportului ?colar de c?tre municipalitate s? *nu* constituie o activitate economic?.

– Aprecierea cazului concret sau aprecierea de ansamblu

70. Regatul Unit a sugerat c?, în cazul unei analize a cazului concret, trebuie considerate activit?i comerciale acele opera?iuni de transport pentru care municipalitatea prime?te din partea p?rin?ilor o contribu?ie care este cel pu?in apropiat? de pre?ul de pia??.

71. În principiu, de?i cerin?a privind participarea pe pia?? a unei activit?i de stat trebuie stabilit? pentru întreaga activitate, f?r? a fi necesar s? se analizeze fiecare opera?iune în parte, totu?i, în cazul unei activit?i de stat, necesitatea de a preveni denaturarea concuren?ei poate constitui, într-un caz concret, un motiv imperativ pentru a diferen?ia în cadrul unei anumite activit?i dou? laturi, una economic? ?i alta neeconomic?.

72. Prin urmare, instan?a de trimitere va trebui s? verifice înc? în ce m?sur? tocmai neaplicarea TVA-ului pentru opera?iunile concrete de transport din cauz? poate conduce la o denaturare a concuren?ei fa?? de întreprinderile private de transport. În acest caz trebuie avute întotdeauna în vedere ?i efectele deducerii taxei aferente intr?rilor.

73. Nu este totu?i necesar? o diferen?iere între latura economic? ?i latura neeconomic? a unei activit?i a municipalit?ii cât timp nu se impune s? se constate, în spe??, decât existen?a unui număr neglijabil de cazuri în care concuren?a ar putea fi denaturat? ca urmare a neimpozit?rii transportului ?colar municipal. Aceasta echivaleaz? astfel cu criteriile pe care articolul 13 alineatul (1) al doilea ?i al treilea paragraf din Directiva TVA le enun?? în privin?a regimului derogatoriu aplicabil activit?ilor desf??urate de stat(46).

– Concluzie intermediar?

74. În concluzie, trebuie totuși să se stabilească mai întâi – sub rezerva examinării de către instanța de trimitere a situației concurențiale – că organizarea transportului școlar de către municipalitate nu are ca scop obținerea de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

C – Concluzie

75. În consecință, prin organizarea transportului școlar, municipalitatea nu desfășoară în sine – din nou, sub rezerva examinării de către instanța de trimitere a situației concurențiale – nicio activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. Așadar, în cadrul acestei activități, municipalitatea nu trebuie considerată persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA.

VI – Concluzie

76. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de Hoge Raad der Nederlanden după cum urmează:

„O municipalitate care, precum în cauza principală, organizează un transport școlar prin utilizarea unor întreprinderi de transport externe și primește de la părinții elevilor contribuții în cuantum de numai 3 % din costurile necesare efectuării transportului nu acționează în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CEE. Municipalitatea ar acționa totuși în această calitate în măsura în care instanța de trimitere ar trebui să stabilească denaturări ale concurenței într-un număr mai mare decât neglijabil de prestări de servicii de transport individuale.”

1 – Limba originală: germană.

2 – A se vedea, în legătură cu deducerile, Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263), cu privire la închirierea terenurilor de sport, Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), cu privire la construcția unei clădiri de birouri, precum și cauza pendinte Gemeente Woerden (C-267/15), de asemenea cu privire la construcția unei clădiri; a se vedea și Hotărârea Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139), cu privire la scutirea livrărilor de terenuri construibile, și Hotărârea Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), cu privire la impozitarea folosirii unui teren de sport.

3 – A se vedea în acest sens Hotărârile Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Comisia/Regatul de Jos (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G și alții (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671) și Sudașor (C-174/14, EU:C:2015:733).

4 – JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p.7.

5 – A se vedea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

6 – A se vedea considerentul (3) al Directivei TVA.

7 – Articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA prevede în mod special că „exploatarea bunurilor corporale sau necorporale” reprezintă o activitate economică în

care nu poate fi îns? inclus? organizarea transportului ?colar despre care este vorba în prezenta cauz?.

8 – A se vedea printre altele Hot?rârile Comisia/?rile de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 8), Comisia/Grecia (C?260/98, EU:C:2000:429, punctul 26), University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, punctul 47), Comisia/Finlanda (C?246/08, EU:C:2009:671, punctele 34 ?i 37) ?i Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, punctul 31).

9 – A se vedea Hot?rârile T-Mobile Austria ?i al?ii (C?284/04, EU:C:2007:381, punctul 48), Hutchison 3G ?i al?ii (C?369/04, EU:C:2007:382, punctul 42), Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, punctul 15), Comisia/Finlanda (C?246/08, EU:C:2009:671, punctul 53) ?i Comisia/Spania (C?154/08, EU:C:2009:695, punctul 99).

10 – Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:433, punctul 12).

11 – Articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA.

12 – Hot?rârile Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punctul 25), precum ?i Tulic? ?i Plavo?in (C?249/12 ?i C?250/12, EU:C:2013:722, punctul 34); a se vedea ?i Hot?rârile Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punctul 21 ?i jurispruden?a citat?), cu privire la rolul persoanei impozabile în calitate de simplu „colector de taxe în contul statului”, precum ?i Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski (C?188/09, EU:C:2010:454, punctul 47 ?i jurispruden?a citat?) cu privire la caracteristicile esen?iale ale taxei pe valoarea ad?ugată.

13 – A se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunit??ilor Europene (JO L 163, p. 17).

14 – A se vedea Hot?rârile T-Mobile Austria ?i al?ii (C?284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G ?i al?ii (C?369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C?267/08, EU:C:2009:619) ?i Comisia/Finlanda (C?246/08, EU:C:2009:671, punctul 53); a se vedea ?i Hot?rârile Mohr (C?215/94, EU:C:1996:72) ?i Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627) în ceea ce prive?te impozitarea presta?iilor subven?ionate de stat.

15 – A se vedea spre exemplu Hot?rârea Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?).

16 – Hot?rârile Comisia/?rile de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 10) ?i Comisia/Finlanda (C?246/08, EU:C:2009:671, punctul 40).

17 – A se vedea numai Hot?rârea Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punctul 53).

18 – A se vedea numai Hot?rârea Târ?ia (C?69/14, EU:C:2015:662, punctul 13 ?i jurispruden?a citat?).

19 – Hot?rârea Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C?219/12, EU:C:2013:413, punctul 18).

20 – Hot?rârile Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, punctul 18) ?i Comisia/Finlanda (C?246/08, EU:C:2009:671, punctul 37); a se vedea ?i Hot?rârea Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) cu privire la articolul 4 din A doua directiv? 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura ?i procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea ad?ugată (JO L 71, p. 1303).

21 – A se vedea Hotărârea Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 18); a se vedea și Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37), care, în această privință, face trimitere la hotărârea citată anterior.

22 – A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 47-51).

23 – Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22).

24 – Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctele 22-24).

25 – A se vedea numai Hotărârile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punctul 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 21), precum și Tulic și Plavoštin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33).

26 – Aceasta este a-a-numita valoare de piață definită la articolul 72 din Directiva TVA.

27 – A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda, (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 42-51); a se vedea și Hotărârea Comisia/Franța (C-276/97, EU:C:2000:424, punctele 32-36).

28 – A se vedea versiunea în limba franceză a Hotărârii Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37), care, în contextul determinării unei activități economice, vorbește despre „effectuée contre une rémunération”, care nu corespunde sintagmei „à titre onéreux” de la articolul 2 alineatul (1) literele (a)-(c) din Directiva TVA; a se vedea și Hotărârea Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 18).

29 – A se vedea în acest sens Hotărârea Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punctul 12).

30 – A se vedea punctele 41 și 42 de mai sus.

31 – A se vedea în acest sens Hotărârile Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 21) și Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 38).

32 – A se vedea doar Hotărârea Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 37 și jurisprudența citată).

33 – A se vedea printre altele Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 47) și Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 29).

34 – A se vedea printre altele Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13-20) și Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 12-17); a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punctul 32).

35 – Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctele 22-24).

36 – Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 47).

37 – Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 48).

38 – Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50).

39 – A se vedea în acest sens Hotărârea Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12,

EU:C:2013:413, punctul 25); acest lucru rezultă în mod clar din dispozițiile articolului 132 alineatul (1) literele (l) și (m), precum și din articolul 133 litera (a) din Directiva TVA, care vizează în mod special organizațiile fără scop lucrativ.

40 – Hotărârea SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punctele 21 și 24).

41 – Hotărârile T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381, punctul 42) și Hutchison 3G și alții (C-369/04, EU:C:2007:382, punctul 36); a se vedea în acest sens și Hotărârea Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 19).

42 – Hotărârile Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 28), Saby și alții (C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctele 39-41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 21) și Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 24).

43 – A se vedea Hotărârea Comisia/Franța (50/87, EU:C:1988:429, punctul 21).

44 – A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50).

45 – A se vedea punctele 25 și 26 de mai sus.

46 – Referitor la aceste criterii, a se vedea în special Hotărârea Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505).